

# FR\_GERICHTE 604 2015 28 vom 23. November 2015

FR Kantonsgericht, 2015-11-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2015\\_28](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_28)

FR: FR\_GERICHTE 604 2015 28 du 23 novembre 2015

IT: FR\_GERICHTE 604 2015 28 del 23 novembre 2015

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Verrechnungssteuer

## Erwägungen

### E. 12

septembre 2011, sous le code 3.210 (placements privés). Compte tenu de la nature de la participation concernée, il a également opéré une déduction de CHF 25'000.- sous le code 4.160 (déduction rendement participations privées). Non contesté, cet avis de taxation est définitif et exécutoire. C. Le 21 août 2014, le Service cantonal des contributions a notifié aux recourants un décompte d'impôt pour la période fiscale 2012, comprenant l'imputation de l'impôt anticipé concernant l'exercice 2011. Il en ressort notamment que l'impôt anticipé de CHF 17'500.- distribué sur le dividende de CHF 50'000.- le 12 septembre 2011 n'est pas restitué aux recourants. Par réclamation du 29 août 2014, les recourants ont contesté ce décompte en indiquant qu'il contenait une erreur dans le montant des impôts anticipés à recevoir pour 2011. Ils ont ainsi conclu implicitement au remboursement de l'impôt anticipé de CHF 17'500.-. Par décision du 4 décembre 2014, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation, au motif que les recourants n'avaient pas déclaré eux-mêmes pour la période fiscale 2011 le dividende de CHF 50'000.- qui avait fait l'objet de l'impôt anticipé. Le 19 décembre 2014, suite à une intervention des recourants, le Service cantonal des contributions a toutefois annulé cette

Tribunal cantonal TC Page 3 de 7 décision et annoncé à ceux-ci qu'une nouvelle décision sur réclamation serait rendue après complément d'instruction. Statuant une nouvelle fois le 25 février 2015, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Se référant en particulier à une détermination du 26 janvier 2015 de l'Administration fédérale des contributions, Division Surveillance Cantons, il a retenu en particulier qu'un contribuable perd son droit au remboursement de l'impôt anticipé à partir du moment où l'autorité fiscale doit intervenir à sa place pour corriger le revenu imposable en ajoutant un rendement de capital qui n'a pas été annoncé dans la première déclaration consécutive à l'échéance de ce rendement. D. Le 24 mars 2015, les recourants ont saisi le Tribunal cantonal d'un recours contre la décision sur réclamation du 25 février 2015. Ils concluent au remboursement du montant de CHF 17'500.- correspondant à l'impôt anticipé sur le dividende de CHF 50'000.- perçu durant l'exercice 2011. A l'appui de leur position, ils relèvent en particulier que leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2011 ne mentionnait par erreur pas le dividende, mais que celui-ci ressortait des comptes produits avec cette déclaration. Se référant également à la séance qui a eu lieu dans les bureaux du Service cantonal des contributions dans le but d'apporter des compléments d'information demandés par le taxateur, ils précisent que c'est à cette occasion que l'oubli du report du dividende de CHF 50'000.- dans l'annexe 1 de la déclaration a été constaté. Qualifiant cet oubli de « petite erreur », ils

constatent que celle-ci a été comblée immédiatement et que la taxation a pu être établie normalement sur la base des indications de la déclaration d'impôt et des compléments demandés par le Service cantonal des contributions. Ils relèvent enfin qu'une dénonciation à l'inspection fiscale en lien avec ce manquement avait débouché sur une décision de non-lieu. L'avance de frais fixée à CHF 900.- a été payée dans le délai imparti. E. Dans ses observations du 20 mai 2015, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours, avec suite de frais. Il constate que les éléments développés par les recourants sont déjà largement connus, que l'Administration fédérale des contributions s'est déjà déterminée et qu'il n'a rien à ajouter. L'Administration fédérale des contributions n'a, quant à elle, pas déposé d'observations. F. Le 15 juin 2015, les recourants ont déposé une détermination spontanée. Ils s'étonnent en particulier du fait que le Service cantonal des contributions les « charge » d'une soustraction fiscale, alors qu'il ne s'agit que d'un report oublié dans une annexe de la déclaration d'impôt. Ils précisent ensuite que le montant en question figurait dans la comptabilité de l'activité agricole (capital et revenu) et que le capital était mentionné dans l'annexe 01 relative aux placements et titres. Ils se réfèrent enfin une nouvelle fois à l'entretien qui a eu lieu dans les locaux du Service cantonal des contributions. A cet égard, ils relèvent plus spécifiquement que le taxateur et le chef de service avaient indiqué en fin de séance que tout était en ordre, de telle sorte que la problématique avait ainsi été réglée avant l'établissement de la taxation. Une copie de cette détermination a été transmise au Service cantonal des contributions le

## **E. 16**

juin 2015.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 en droit 1. a) Selon l'art. 35 de la loi du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21), le droit cantonal règle l'organisation et la gestion des autorités cantonales chargées de l'exécution de la présente loi, sous réserve des prescriptions du droit fédéral (al. 1). Chaque canton institue une commission de recours indépendante de l'administration (al. 2). La décision rendue sur réclamation par l'office cantonal de l'impôt anticipé peut, dans les trente jours suivant sa notification, être attaquée par voie de recours écrit à la commission cantonale de recours (art. 54 al. 1 LIA). L'art. 7 de l'arrêté du 13 février 2001 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (l'arrêté d'exécution; RSF 634.2.11) prévoit que la décision de remboursement peut faire l'objet d'une réclamation écrite auprès du Service (al. 1). La décision sur réclamation est sujette à recours au Tribunal cantonal (al. 2). La Cour fiscale du Tribunal cantonal est ainsi compétente pour traiter de la présente cause. b) L'art. 8 de l'arrêté d'exécution précise que la procédure est régie par la législation fédérale ou, lorsque la décision de remboursement a été liée à une décision de taxation, par l'application analogique des dispositions de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) relatives aux voies de droit, à l'exception de celles qui concernent la réclamation et le recours de la commune. Au surplus, le code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) est applicable. En l'espèce, le recours a été déposé dans le délai et les formes prescrits par les art. 79 ss CPJA et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable. 2. a) La Confédération, ou le canton pour le compte de la Confédération, rembourse l'impôt anticipé, conformément à la présente loi, au bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt (art. 1 al. 2 LIA). Le remboursement de l'impôt anticipé est réglé aux art. 21 ss LIA. L'art. 23 LIA prévoit que celui qui, contrairement aux prescriptions légales, n'indique pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou de

la fortune d'où provient ce revenu, perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu. Selon la jurisprudence, pour éviter de perdre ce droit, le contribuable doit annoncer le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement ou, du moins, communiquer ces renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation. Autrement dit, le contribuable peut faire valoir son droit à l'imputation par une déclaration faite « après coup » des revenus frappés de l'impôt anticipé et de la fortune d'où proviennent de tels revenus jusqu'à l'entrée en force de la taxation ordinaire, même s'il a omis de présenter une déclaration auparavant (arrêts TF 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1, 2C\_80/2012 du 16 janvier 2013 consid. 2, 2C\_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.2). Le contribuable doit déclarer lui-même les éléments de revenus et de fortune pour sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé. En général, cette obligation est exécutée en mentionnant les éléments en question dans l'état des titres joint à la déclaration d'impôt. Le contribuable peut en outre les indiquer ultérieurement, à tout le moins jusqu'au prononcé de la

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 décision de taxation, en complétant ou corrigeant sa déclaration. Conformément au texte de l'art. 23 LIA, les éléments de revenus et de fortune doivent en outre être communiqués aux autorités fiscales compétentes pour la taxation. Les impératifs de l'administration de masse commandent en effet que l'autorité de taxation puisse s'en tenir à la déclaration d'impôt avec ses annexes et aux communications que le contribuable lui adresse par la suite – à tout le moins jusqu'au prononcé de la taxation – aux fins de compléter ou de corriger celle-ci. Seule une indication des éléments de revenus et de fortune conforme à ce qui précède permet en principe au contribuable de sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé. A supposer qu'une faute soit en outre nécessaire pour la déchéance du droit au remboursement, question que le Tribunal fédéral a laissée ouverte, une simple négligence suffirait cependant pour justifier l'application de l'art. 23 LIA (arrêt TF 2C\_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.2 et les références citées). Lorsque le contribuable ne déclare pas ses revenus de lui-même, il importe peu de savoir si les autorités fiscales auraient pu se rendre compte du caractère incomplet de la déclaration et si elles auraient pu avoir accès aux informations manquantes par une demande de pièces ou par une comparaison avec le dossier fiscal d'un tiers, par exemple celui de la société. En effet, le fisc peut partir de l'idée que le contribuable a rempli sa déclaration de manière exacte et complète, conformément à ses obligations prévues notamment aux art. 124 al. 2 LIFD et 42 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14; arrêts TF 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1; 2A.299/2004 du 13 décembre 2004 consid. 3.4). L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Des inexactitudes qui ne sont que décelables ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance (arrêt TF 2C\_223/2011 du 13 septembre 2011 consid. 2.2.2; voir également arrêts TC FR 604 11 76 du 11 mars 2013 consid. 3a, 604 12 28 du 23 mai 2013 consid. 2b). b) Les principes qui ressortent de la jurisprudence citée ci-dessus ont été repris par la circulaire n° 40 de l'Administration fédérale des contributions du 11 mars 2014 relative à la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'art. 23 LIA (circulaire n° 40). Au chiffre 3.1, sous le titre « déclaration conforme à l'article 23 LIA », la circulaire n° 40 rappelle le principe selon lequel les revenus frappés de l'impôt anticipé et la

fortune d'où proviennent de tels revenus sont considérés comme régulièrement déclarés lorsque le contribuable les a indiqués aux autorités fiscales compétentes dans la première déclaration fiscale consécutive à l'échéance du rendement. Il en va de même des revenus imposables qui sont annoncés spontanément après le dépôt de la déclaration fiscale, mais au plus tard jusqu'à l'entrée en force de la déclaration ordinaire. Au chiffre 3.2, sous le titre « déclaration non-conforme à l'article 23 LIA », la circulaire n° 40 relève en particulier qu'est notamment considérée comme telle la déclaration de rendements imposables grevés de l'impôt anticipé effectuée suite à une demande, une injonction ou une quelconque intervention de l'autorité fiscale au sujet de ces rendements. A cet égard, les simples corrections par l'autorité fiscale au sujet de rendements déjà déclarés (erreur de transcription, déclaration du rendement net, ajustement de la part privée des frais non justifiés commercialement auprès des détenteurs de parts, différence d'évaluation, etc.) ne conduisent par contre pas à la déchéance du droit au remboursement sur le montant repris. Enfin, le fait que les autorités fiscales aient pu se

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 rendre compte du caractère incomplet d'une déclaration et avoir accès aux informations manquantes en effectuant une comparaison avec les dossiers fiscaux de tiers ou en les demandant au contribuable, à d'autres autorités fiscales ou à des tiers ne renverse pas l'obligation faite au contribuable de déclarer les rendements imposables grevés de l'impôt anticipé conformément à l'article 23 LIA. c) En l'occurrence, dans l'état des titres de leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2011, les recourants ont certes indiqué la propriété de 25 actions de la société, mais pas le dividende versé par celle-ci pour l'exercice 2011. L'existence du document comptable du 26 février 2012, annexé à la déclaration d'impôt, mentionnant l'existence de revenus annexes de CHF 79'293.90 et d'impôts anticipés de CHF 17'541.60 ne suffit à l'évidence pas pour admettre que le dividende de CHF 50'000.- a en réalité été déclaré. En effet, conformément aux principes susmentionnés et contrairement à ce qu'affirment les recourants, on ne saurait exiger du Service cantonal des contributions qu'il épluche systématiquement l'ensemble des pièces annexées à une déclaration aux fins de s'assurer que les montants sont exhaustivement déclarés. Au contraire, le fisc n'est pas censé mettre en doute les montants figurant dans la déclaration et il peut, en soi, se baser exclusivement sur ce document et ses formules annexes pour procéder à la taxation, les documents joints ne servant que de pièces justificatives. Peu importe dès lors que, parmi d'autres éléments, un poste d'un décompte servant à déterminer le revenu de l'activité agricole ait fait mention de revenus annexes, sans préciser du reste que le montant concerné comprenait le versement d'un dividende, et d'impôts anticipés, sans donner aucune indication sur l'origine de ceux-ci. Le fait que les actions qui ont donné lieu au versement du dividende figuraient dans l'état des titres n'y change rien. Ce qui est déterminant pour retenir une violation de l'obligation de déclarer, c'est que les recourants n'ont pas indiqué le revenu en cause dans la déclaration elle-même ou, à tout le moins, n'ont pas attiré clairement l'attention du fisc sur l'existence de ce montant. Il ne peut par ailleurs pas être retenu que les recourants auraient complété leur déclaration par la suite, avant l'entrée en force de la taxation. A cet égard, le fait qu'ils aient produit de nouveaux documents comptables à la demande de l'autorité de taxation, puis qu'ils aient répondu aux demandes de renseignement de celle-ci par l'intermédiaire de leur fiduciaire ne permet pas de considérer qu'ils ont annoncé spontanément « après coup » le dividende omis dans la déclaration. Au contraire, il faut admettre, et les recourants n'en disconviennent pas, qu'il a fallu l'intervention du Service cantonal des contributions et la tenue d'une séance pour que le montant grevé de l'impôt anticipé soit déclaré. Il ne s'agit

ici en aucun cas d'une simple correction qui aurait été faite par l'autorité fiscale, mais bien d'une omission de déclaration du montant. Les recourants font enfin référence à leur collaboration régulière en vue de taxations correctes, à leur bonne foi et au non-lieu prononcé sous l'angle de la soustraction fiscale. Ils font valoir en cela qu'il n'avaient pas l'intention de dissimuler au fisc l'existence du rendement grevé de l'impôt anticipé. Dans la mesure où l'absence de déclaration du rendement suffit selon la jurisprudence à justifier l'application de l'art. 23 LIA, même en l'absence de mauvaise foi ou d'intention d'éluder l'impôt, ces arguments permettent pas de remettre en cause la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le rendement non déclaré. d) Sur le vu de ce qui précède, compte tenu des conditions très strictes de l'art. 23 LIA, il y a lieu d'admettre que les recourants n'ont pas déclaré le dividende de CHF 50'000.- perçu durant

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 l'exercice 2011 et qu'ils sont dès lors déchu du droit au remboursement de l'impôt anticipé grevant ce rendement. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée. 3. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 900.-. la Cour arrête: I. Le recours est rejeté. Partant, la décision du Service cantonal des contributions est confirmée. II. Les frais de procédure de CHF 900.- sont mis à la charge des recourants. Ils sont compensés avec l'avance de frais versée. IV. Communication. Cette décision peut faire l'objet d'un recours auprès de Tribunal fédéral, à Lausanne, dans les trente jours dès sa notification. La fixation du montant des frais peut, dans un délai de trente jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 23 novembre 2015/msu/ppo Président Greffier-stagiaire

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.